

民间审计发展的总趋势： 从财务鉴证到管理鉴证

(下)

王光远

三、管理审计鉴证的历史必然性

综合分析西方学者的观点，用受托责任学说加以归纳、总结，我们认为将鉴证职能由财务审计扩展到管理审计是审计发展的必然趋势。我们赞成管理业绩鉴证可行论的观点。

(一) 鉴证职能的趋势是不断发展与充实的

最早的鉴证是从商业活动开始的，当时为了进行一次航海贸易组建了公司。这样的商业活动有三项事情要鉴证：首先是航海冒险之前所投下的现金，其次是航海期间发生的收入和支出，最后是航海结束的盈亏分配。这就是航海时代或冒险时代审计鉴证。

以后，由于商业经营从一次性到更加具有持续性，所需信息的性质发生了变化，在企业作最后清算之前就有必要进行定期的报告。这样就演化成年度审计。这时的审计主要是进行“计算”不仅包括现金，而且包括货物、设备、应收帐款、负债等等。

随着商业活动的发展，大型公司都成为一种永久型和持续发展型公司，其生命往往超过创始人的有限寿命。于是，鉴证的重点从资产负债表所反映的定期盘存制度转到了持续经营报告上。随着重点的转移，CPA 的作用也相应改变，在审查资产负债表时，程序审计已成为首要的、第一位的，尽管审计师仍然关心的是数字而不是程序。

由于企业持续的获利能力有赖于决策过程的合理性，而决策过程又以信息系统为基础，因此，CPA 鉴证职能发展到对决策过程及信息系统进行鉴证。事实上，早在 60 年代，就有许多会计公司在这方面做出了很好的成绩。

最后，伴随着经济的高速发展，有关企业的受托社会责任也日益突出。以前，企业以赚取利润为总目标，与此相关的企业责任有两个：一为向消费者提供价廉物美的商品；二为向企业的股东、投资者、债权人等利害关系人提供最大利润。然而，时代的发展和社会环境的变化，迫使企业改变经营观念，承担空气污染、水质污染、公害、产品安全性、公平就业以及从业人员的福利待遇等方面的社会责任。以受托社会责任为基础，就产生了社会审计 (social audit)。审计鉴证也由此进入最高层次。社会审计的概念和起源虽可追溯到 19 世纪，但直到 20 世纪的 60 年代，才被视作一种审计活动，因为在 60 年代北美和西欧的发达国家正经历充分就业和高生活水准时代，于是就有可能将注意力集中于那些对社会福利和生活质量产生作用的非经济和非财务性变量上，受托社会责任和社会审计便同时发展；现实地看，毫无疑问社会审计已经将继续成为现代组织的、重要的控制机制。事实上，社会审计至少在两个方面已经获得巨大成功：(1) 已经有一些受审公司接受劝告，改变了其经营政策，例如减少汽油中铝的含量；(2) 各类组织皆深刻意识到需要在不同委托人的财

务与非财务目标之间做出权衡。

（二）从财务鉴证到管理鉴证的必然性源于委托人信息需求的扩大化

受托人信息需求的扩大化是鉴证职能由财务鉴证发展到管理鉴证的根本原因。

早期的鉴证审计，其委托人只有股东。然而，当证券市场发展成有管制的市场时，情况就变得大不一样。首先是出现了各种各样的投资机构，如保险公司、基金会、投资公司、抚恤基金会、捐赠基金会、储蓄合作银行等，这些投资机构为了做出正确的投资决策，就需要大量地依靠财务分析师、证券分析师、投资咨询师、投资顾问等职业分析师提供及时、相关的信息。于是，鉴证审计结果仅仅报告给股东的时代结束了，取而代之的是向股东、债权人、职业分析师、政府机构以及社会公众等报告。

委托人的多样化，直接导致信息需求的扩大化。特别是财务分析师、投资咨询师，他们除了需要已鉴证过的基本财务报表信息以外，还需要许多非财务报表信息，例如：预算、财务计划、资本支出计划、分部门销售、分行业销售、研究与发展支出、激励制度、物价与工资指标等。于是，“就提出了一个尖锐而重要的问题：审计师对传统财务报表中的信息进行检查并发表意见，是不是已达到服务的极限。如果回答肯定，那么财务分析专家在做出投资决策时就会依据一些未经验证的数据，或者再找人为这类数据的可信性做出鉴证，如同审计师对传统财务报表信息的可信性进行鉴证一样。无论哪一种情况，对审计都是不利的”。“倘若财务分析专家觉得需要一位独立的专家去验证提供给他们的全部信息，而审计师又拒绝迈出传统作用的领域，那么，新的验证师（verifier）就有可能将自己的业务扩展到财务报表”，从而对审计带来严重的威胁。

委托人对信息的需要，近几十年来一直在扩大，但审计师的报告——短式标准审计报告却一直维持不变，于是委托人的期望与审计师的作为之间出现一种差距。1978年，AICPA所属的科恩委员会研究报告认为：大量证据证明，审计师和审计报告的使用者之间的交流并不顺畅，许多使用者误解了审计师的职责，他们了解审计职能的局限性，并混淆管理当局和审计师的责任。同年，CICA所属的亚当委员会也发现审计师和审计报告使用者之间存在“期望差距”。梅特卡夫委员会也声称：必须对CPA所遵从的行为方式和服务范围进行调查，以判定他们的所作所为是否符合社会公众的期望。经过多年的努力，审计师和审计报告使用者之间的交流沟通有了大的改善，“期望差距”逐渐缩小，这种变化在1986年AICPA所属的安德森委员会报告中作了明确的反映。

期望差距的缩小，就等于扩大审计的鉴证职能和审计师责任。于是，有人预言，未来的审计报告信息应该包括：①将一些管理咨询信息或财务报告分析信息纳入财务报表之中；②增加财务预测等未来信息；③势关企业未来经营成败的因素——新产品开发、新材料利用和维持主要客户的能力；④企业在近期所面临的营业或行业风险。

管理业绩（经济业绩）责任并不是委托人期望的极限，从鉴证职能发展趋势的一般分析可以看到：委托人期望受托人在履行好管理业绩（经济业绩）责任的同时，还要积极地履行社会业绩受托责任。按照受托社会责任的要求，一个组织的活动所产生的影响将延伸到除管理当局与股东之外的人员，这包括公司雇员、客户、社区、一般社会公众，甚至国际间。

（三）反对CPA鉴证管理业绩的理由是不充分的

第一，关于缺乏一套评估业绩、评估管理效率的标准，现在已经不是一个不可解决的

问题了。美国管理协会（AIM）在 50 年代就开始探索建立评价标准问题，时至今日，这一问题在管理咨询师从事的管理审计中得到了较好的解决。政府审计也一直在从事这方面的工作，他们的经验既适用于各级政府、非盈利组织，也同样适用于那些盈利性企业。

第二，扩展鉴证职能后，鉴证的内容未纳入财务会计体系中，因而缺乏系统性，这是事实。但财务报告以外的很多报告也是自成体系的，对他们进行鉴证同样可以有序进行，即便是体系性不强的内容，也可以直接或间接地对其进行鉴证。再者将管理业绩鉴证与会计制度和法定财务鉴证审计联系起来，实质上是对管理业绩鉴证的误解，管理业绩鉴证涉及的范围比会计制度要广泛得多，和法定财务鉴证审计采用的方法也极不一致。管理业绩鉴证不一定非要与传统的财务审计鉴证并成一个体系。CPA 若要统治管理业绩鉴证，必须具有掌握和运用各种管理和业务知识的能力。

第三，CPA 业务知识、道德水准和执业能力都是非常优秀的，因而对财务报告以外的管理业绩或管理陈述进行鉴证不一定会损害原先建立起来的与委托人的良好关系，因为这种鉴证的结果有助于投资者等外部利害关系人真正地了解客户，了解受托人对受托管理责任的履行情况。

四、管理审计鉴证的现实可能性

（一）AICPA 的《鉴证准则说明书》将审计鉴证推向非财务报告信息

作为民间审计的权威组织 AICPA 多年来一直致力于扩展审计鉴证职能，虽然名义上仍叫财务审计，但实质上现行财务审计的许多内容已经超出了财务审计的本来范围。近年来，鉴证职能已不再局限于基本财务信息，即不再局限于基本财务报表或其陈述，而是扩大到其它类型的财务信息，诸如预测财务报表、基本财务报表的补充说明信息，财务报表中单个要素、单个项目或单个帐户的信息等。不仅如此，鉴证职能也伸向非财务信息，诸如内部控制制度、选票计数陈述的正确性、计算机软件生产商请求权的有效性等。AICPA 对财务报表以外的业务究竟如何鉴证非常关注，特制定了《鉴证准则说明书》（Statement on Attestation Standards），并就鉴证业务规定了三种形式：检查（examination）、复核（review）及商定程序（agree-upon-procedures）。在具体的业务活动中，对基本财务报表以外的信息进行鉴证大致有八项内容：（1）对财务报表的某些特定方面进行检查；（2）检查按其它会计基础编制的财务报告，这些基础包括：现金基础、修正的现金基础、某一管理机构特定的基础、所得税基础等；（3）债务协议信守书；（4）报告内部控制结构；（5）基本报表附注材料；（6）代编和复核财务报表；（7）复核期中财务资料；（8）预期财务报表。

（二）政府“3E”审计，为管理审计鉴证提供了可靠的实验场

发达的资本主义国家在政府管理审计的试验与推行方面做了大量卓有成效工作，他们为公司管理审计鉴证提供了一个可靠的实验场。

那么，政府管理审计的方法与规划在国营经济和私营经济中的表现有何不同呢？

政府管理审计的概念虽扩展了传统的鉴证职能，但由于西方公营部门不象私营企业那样，以利润和收益为导向，因而将公营部门的管理审计原理引入私营企业时仍有许多问题需要解决。英国的巴依期（B·G·Boys）曾就公营部门的管理审计概念可否引入私营企业等问题进行了一次实证调查，调查对象是会计公司、工商企业，结果人们对巴依斯提出的

管理审计概念大多给以支持。巴依斯建议：会计职业界应努力发展管理审计的方法和技术，会计师应积极地参与管理审计活动；审计师在传统的、常规的财务报表审计中应提供尽可能多的建设性意见；审计实务委员会（APC）应发展其已定的审计准则，让一些管理审计测试（management audit testing）的内容写进准则中。

（三）民间会计公司积累了许多成功的管理审计案例

在民间会计公司所实施的审计活动中，有许多成功的管理审计案例，例如，长岛铁路（Long Island Railroad 简称 LIR）审计就是一个典型的管理审计案例。这项审计的审计报告总标题是“长岛铁路收益的减少”（Long Island Railroad Losing Revenue）。承担该项审计工作是纽约的一家会计公司，它通过审计提供了涉及 LIR 会计制度的 100 多项建议，最终结论认为 LIR 公司收益的减少是因为会计制度的薄弱。审计结果一得出，纽约州立法委员会就给以了积极的支持，它要求每年都履行这种审计。该项审计不是财务报表审计，它将注意力引向由管理当局开发、管理和实施的公司方针及内部程序上。CPA 公司受托的工作包括评价会计控制、信息系统、人事政策及职员能力、物质设施条件及其它控制等。会计公司在审查和报告中包括了许多可以量化的非财务数据和质量性数据，例如“迟到和早退员工数；贵重设备被盗及毁坏情况；已签付支票缺乏保护的情况；每月免费乘车次数；会计部门职员缺乏技术资格的情况；指导性工作条件的缺乏等”。

再如，从 60 年代初即开始热衷于管理审计的莱塞·威特公司（Lester·Witte Company）管理委员会主席阿瑟·E·威特，指导公司进行了有益的管理审计实践，1967 年 3 月在芝加哥大学的管理年会上，威特将其公司的经验作了详细的介绍。他说：由外部人员对管理部门的方针和方法进行审计是非常有益处的，在实践中，主要完成了如下三块内容的审计：

第一块：内部控制检查。按照经验，对公司业务的检查要从内部控制开始。在检查过程中，CPA 要收集大量关于企业经营的数据和所采用的形式，并应向最高管理当局和其它人员提问，同时由审计小组负责人记录大量的工作底稿，以确定审计范围，书写审计报告。在公司首次进行这项审计时要花费大量时间，以后年度只需要追踪以前提出的建议并对制度进行测试，就可判定是否有其它改变。

第二块：管理控制检查。管理控制检查是一项管理审计。其重点是审查问题所在领域；其目的在于鉴定管理实务或政策需要进行的改进和进一步的有组织的细节研究。问题的解决和实践不属于这个过程、不属于会计公司的责任。管理控制检查的领域包括：（a）企业经营的背景、目标和政策；（b）组织与人事；（c）财务管理；（d）营销；（e）制度和程序。

第三块：纳税控制检查。这是小企业管理审计的基本组或部分。小企业通常没有复杂的财务和管理技术，这种情况下对 CPA 就会有更多的要求，于是有人说：小企业把审计职业看作是自己“支撑的手”。

以上这三块构成了管理审计的内容。他们包括的范围从广义的审计概念到基本而具体的问题。管理审计体现了 CPA、经理和纳税人的观点——资产保护、利益最大化、纳税最小化。

（四）社会审计揭示了管理审计鉴证的现实可能性

社会审计作为审计鉴证的高级形式，作为一种审计新生事物，虽然缺乏公认的定义、标准、准则、报告，但已在那些高度工业化的北美和西欧有了一定的市场，这为我们探讨审

计鉴证由财务审计向管理审计扩展的现实可能性，提供了很好的佐证。

社会审计是一种检查企业履行社会责任情况的审计，这种审计要检查会计及其它事项，但主要是检查企业的社会责任事项。具体说，所审查的事项包括：公司所涉及到的公害的性质，以往年度控制公害的措施以及未来的公害控制计划；员工的雇佣政策，特别是老人、妇女、残疾人的雇佣政策及雇佣比率；有易燃、易爆品及危险性作业的公司所采取的安全措施以及所建立的安全教育制度。公司对公益组织、学术团体提供的资金或物品，对国际交流活动的重大贡献；售后服务方针及索赔发生率。

从本质上讲，社会审计是对组织的受托社会责任进行的重认定、重评定、重判定。

在明白了“社会审计”之后，需要进一步明白的第二个问题是引起社会审计的具体原因。专家们经过调查之后发现，企业开展对组织活动的社会性进行评价的主要理由或目的是：

1. 检查公司在所选定的领域内正在从事的工作；
2. 鉴定或评价所选定领域的业绩并判定公司应该上马的社会项目；
3. 向各级管理人员灌输服务于社会的观点；
4. 确定公司可能受到挑战的领域；
5. 确保公司的决策过程体现服务于社会的观点；
6. 满足公众对社会领域里公司受托责任的要求；
7. 向社会公众报告公司正在完成的工作；
8. 判定公司感到有压力承担的社会工作；
9. 补偿由外部组织进行的不负责任的审计；
10. 提高企业获利水平；
11. 其它原因。

所有这些问题都与社会审计的基本定义是一致的，即判定、评估、计量和报告组织行为对环境的影响。从定义和目的看，社会审计很象行使鉴证职能的管理审计。

按照审计受托社会责任的历史和实施审计的主体考察，社会审计可分为三种模式。政府发起的社会审计(Government Sponsored Social Audits)、自发的社会审计(Voluntary Social Audits)和批判性社会审计(Critical Social Audits)，其中第三种模式是真正意义的审计，是真正意义的审计鉴证。因为批判性社会审计必然由独立于受审单位的外部审计师来实施，其主要目标在于揭露那些对社会不负责任的企业，并强迫他们改变经营方针，协调与各方委托人（利害关系人）的关系。

社会审计是增强对各社会成员的受托社会责任的控制机制。

五、管理审计鉴证如何展开

审计鉴证职能如何扩展？这就是外向型管理审计的实质问题。按照我们的理解，外向型管理审计就是要将管理审计发展成为一种类似财务审计的审计制度，即法定管理审计(statutory management audits)和强制性管理审计(compulsory management audits)。而要实现这一目的，就必须解决两个问题：(1) 审计鉴证职能从哪开始扩展？是从财务报表审计延伸？还是另起炉灶？(2) 管理审计鉴证的内容是什么？

（一）以“管理陈述”为扩大鉴证职能的突破口和鉴证对象

在西方，有些学者认为，应以“管理陈述”为审计鉴证职能扩展的突破口，并认为“管理陈述审计”是通向综合管理审计的第一步。

持这种观点的人是把管理审计对象当做年度报告总体的组成部分来考察，并由此来解释 CPA 的鉴证职能和信息的可验证性。他们认为：所谓“管理陈述”就是指除了图片和传统的已审财务报表以外，管理者向委托人提供的全部公开信息。按照他们“管理陈述”的定义，管理审计要鉴证的就是公司年度报告中的非财务报告信息。在这些非财务报告信息中，有些虽不是财务数据，但它也是由管理者认定的，因而可以采用通用的、一般的验证程序。这也就是说为判断以往 CPA 意见中未报道的年度报告信息的可信性而应用的证据，同为判断财务报表陈述的可信性所运用的证据是相同的。

现在需明确的另一个问题就是验证“管理陈述”的可能性。按照财务审计的观点，财务信息的可验证性是审计的首要假设，那么，“管理陈述”的可验证性也就是管理审计的首要假设。为了说明“管理陈述”的可验证性，有人从 1968 年度在纽约证券交易所上市的公司中，随机抽选了 50 家公司的年度报告，并将年度报告中的“管理陈述”划分为 20 个类型，归纳成 4 个组。应用当时通行的财务审计程序进行验证，发现年度报告中的管理陈述有 64.7% 是可以验证的。这意味着，如果再开发其它属于管理审计特有的审计程序，信息的验证程序就会达到 100%。这份调查对所有研究管理审计的人留下了深刻的印象，即管理审计是看得见、摸得着的，是可以实行的。

（二）以“管理业绩和管理活动”为扩大鉴证职能的突破口和鉴证对象

我们认为：外向型管理审计就是对管理业绩和产出业绩的原因——管理活动的恰当性发表审计意见。这和鉴证“管理陈述”的观点是不同的。

对“管理陈述”鉴证，由于以年度报告为基础，实质上强调管理审计是财务审计的有效延伸，因而其鉴证的实质同财务审计是差不多的，在这种情况下，管理审计的中心议题是“管理陈述”的可验证性。

对“管理业绩和管理活动”鉴证，非以年度报告为基础，实质上强调管理审计是一种相对独立的审计形式，在这种情况下，鉴证的实质就是对管理业绩的评判，而不是对“管理业绩”的计量。于是，管理审计的中心议题不再是“管理业绩”的可验证性，而是评判管理效率的管理评价标准。

总之，对是否需要将审计的鉴证职能由以往的财务报表扩展到管理陈述或管理业绩与管理活动，仍是职业界广泛争论的一大论题。过快地推进鉴证职能的发展，会给一百年来树立起来的 CPA 的声望带来很大程度的损害；但过分地保守而落后于时代大潮，也会影响 CPA 职业的进步，最终地会动摇 CPA 的历史地位。现在，职业界对鉴证职能的扩展越来越关注，西方审计教科书大多设有“特殊报告问题”、“其它业务服务及报告”等章节来论述非财务报表审计鉴证问题，一些影响颇大的辞书，对“鉴证”也赋予了新的含义，它“不仅限于财务审计，也是一般审计的共同功能”、“通过所有审计所共有的鉴证功能这条线索，可能探索到多种多样的审计新领域如社会审计、未来信息审计、由独立审计师（注册会计师）进行的企业内部审计，等等”鉴证职能的发展，新的审计形式的出现，再一次证明：审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展。外向型管理审计势在必行！

（作者工作单位：厦门大学会计系）